

企业管理环境变迁对管理会计的影响

周亚力

(浙江工商大学财务会计学院, 杭州 310035)

【摘要】管理会计是一门相对比较年轻的学科,在产生和发展的半个多世纪历史中,既有迎合企业管理的需要,发展比较顺利的时期,也经历过因脱离现实管理环境、进行闭门造车式研究而不被实务工作者重视的阶段。本文认为,管理会计作为一门应用性学科,其内容和方法的创新必须与企业管理环境相协调,而随着知识经济的兴起,管理会计也必将进入一个发展的新时代。

【关键词】环境 管理环境 知识经济 平衡计分法

环境是指包围着某一中心的事物或状态,以及影响中心事物发展变化的原因总和。而企业管理环境是指影响企业管理系统生存和发展的一切要素的总和,它包括外部环境和内部环境两个方面。企业管理的外部环境是存在于企业管理系统之外,并对企业管理系统的建立、存在和发展产生影响的外界客观情况和条件,外部环境一般有政治环境、法律环境、社会文化环境、经济环境、技术环境和自然环境等。企业管理的内部环境则是存在于企业管理系统之内的、作为管理系统存在和发展的客观条件,主要有人力资源环境、物力资源环境、财力资源环境以及内部文化环境。企业管理环境是客观存在并不断变化发展着的,它制约着管理活动,同样对着重于为管理提供信息的管理会计有着深刻的影响。回首二十世纪管理会计的发展史,可以总结出一条基本规律:管理会计的产生、发展与创新的动力来自于企业管理环境的变迁。展望新世纪管理会计的发展趋势,同样离不开对当前及今后一段时间内企业所处的环境分析。

一、管理会计是管理环境变迁的产物

任何一门学科的创立,除了对以往理论成果的继承和扬弃外,一个非常重要的原因就是现实环境的客观要求。管理会计的产生和发展正是如此。追溯管理会计的产生和发展轨迹,可以看出,管理会计从传统的会计学科中分离出来,成为一门独立的学科并不断发展完善,是一个伴随着企业管理环境变迁的渐进过程。

在 20 世纪初,随着泰罗科学管理理论的广泛推行和应用,实务工作中就会计如何在提高企业的劳动生产率、降低成本中发挥作用问题日益受到重视。随之,作为现代管理会计雏形的成本会计,开始引进与泰罗的科学管理方法直接联系的某些核算方法,如“标准成本”、“差异分析”、“预算控制”等。这些方法的引入和应用大大丰富和扩展了成本会计的内容,开辟了会计直接服务于企业管理的新途径,从而推进了成本会计向现代管理会计发展的进程。

第二次世界大战以后,西方国家进入了战后发展时期,资本主义经济出现了许多新的特点:一是现代科学技术突飞猛进和大规模应用于生产,使生产得到迅速的发展;二是企业规模进一步扩大,跨国公司大量出现,生产经营日趋复杂,新产品不断涌现,市场竞争激烈;三是通货膨胀,物价上涨,企业资金周转困难,利润率下降。在这一大环境下,企业管理者逐步认识到,仅仅依靠内部管理的合理化和科学化不能够解决企业所面临的诸多问题,企业还必须具有灵活反应和高度的适应能力。而这是泰罗的所谓科学管理所不能信任的,因为泰罗的科学管理着重于对生产过程的管理,但对企业管理的全局、企业与外部的关系则很少考虑,而且没有把人看作具有主动性、

创造性的人,强调的是严格管理才能出效率。因此,在新的环境下,现代管理科学随之提出并在企业界广为接受。现代管理科学以运筹学和行为科学的广泛运用为特征,尤其是系统论、控制论、信息论(简称“三论”)的产生,使现代管理成为一个集方法、手段、技术、理论为一体的整体。而包括“三论”在内的现代管理科学的形成和发展,对现代管理会计在理论上起着奠基和指导的作用,在这样的管理环境下,预测决策的方法、目标管理和责任会计等方法逐步得到建立和运用。自五十年代后,管理会计的理论和方法已经基本成型,而且在之后的几十年中得到进一步的发展和完善。

二、超越现实企业管理环境,管理会计就将失去生命力

在西方管理会计的发展进程中,对管理会计的研究存在两大流派,即传统学派和创新学派。传统学派主张从早期的标准成本、预算控制和差异分析的立场出发,一切以成本为中心,重视历史经验的积累,在总结历史经验的基础上加以发展,并就如何提高企业经营管理水平和提高经济效益提出一些新课题。创新学派主张尽可能采用诸如数学和行为科学等相关学科的理论与方法来研究管理会计问题。他们强调全面创新,偏好数学模型,依靠计算机技术解决预测、决策分析所面临的复杂问题。创新学派以美国哈佛大学商学院的罗伯特·S.卡普兰(Robert.S.Kaplan)为代表。卡普兰的《高级管理会计》是创新学派的代表作。在70年代至80年代初期,传统学派指责创新学派理论脱离实践,复杂的数学模型远离现实环境。而创新学派则指责传统学派视野狭隘、观念陈旧、方法落后,难以适应新经济环境的要求。但管理会计理论与实践的结合问题是西方管理会计理论研究共同关注的问题。

这场纷争促使西方管理会计理论研究进入一个反思期。正是这场纷争改变了卡普兰的观念。进入80年代之后,一贯极力倡导管理会计研究必须大量引进数学分析方法,使之朝着紧密化方向发展著称的创新学派代表人物卡普兰认为管理会计研究方法必须改弦易辙,主张会计学者必须走出办公室,到实践中去,以寻求新的理论与方法。早在1984年,卡普兰就指出管理会计教科书中的方法与实例有相当一部分内容缺乏系统的观察与实验。特别是一些研究人员仍然在追求构建高度复杂但却日益偏离实际的数学分析模型。实际上,这些缺乏实践基础而又故弄玄虚的数学模型通常使实务工作者感到扑朔迷离,难以在实践中应用。为此,卡普兰认为,没有经过实践检验的会计理论是空洞的理论。

1987年,卡普兰与约翰逊合作出版了轰动西方会计学界的专著《相关性消失:管理会计的兴衰》。他们认为近年来的管理会计实践一直没有多大变化。目前的管理会计体系是几十年前研究成果的产物,难以适应新的经济环境。这种早已过时的管理会计体系目前存在很大的危机,管理会计信息失去了决策的相关性。他们认为,现行的管理会计体系只有经过根本性的变革,才能适应当今科学技术与管理科学发展的新经济环境。英国曼彻斯特大学斯卡彭斯(Scapens)则认为探讨管理会计理论与实践之间的差距应该从管理会计的理论本身去找原因,不能仅从客观方面找理由或责备实际工作者。从管理会计理论方面而言,存在两个比较严重的问题:(1)管理会计的知识体系不能满足决策者的需要;(2)管理会计理论所依据的某些假设与现实不符。为了解决这两个问题,管理会计研究人员需要重新研究管理会计的理论基础,并深入了解实际情况。这是探讨管理会计理论与实践相脱节的原因并寻求缩短两者差距的正确办法。

可以这么认为,在七十年代后的近二十年时间里,由于管理会计的研究超越了企业管理环境,使企业管理者无法在实际工作中运用这些研究成果,从而产生了对这门学科价值的怀疑。

三、管理会计必将随着企业管理环境的发展变化而不断充实自己

自上世纪八十年代以来,企业的制造环境发生了根本性的变化。一方面,企业的生产控制系统开始采用适时制(Just-in-time scheduling),追求零缺陷、零库存,并开始采用合作、弹性

的管理政策；另一方面，企业的生产制造过程普遍采用计算机控制技术，出现了电脑整合制造的趋势。尤其是进入九十年代后，跨入了所谓的知识经济时代，这标志着一个崭新时代的到来。知识经济的发展方向主要体现在两个方面：一是知识对传统产业的高度渗透，全面提高传统产业的技术含量，促进产业不断升级；二是高新技术产业的迅速发展。在知识经济时代，企业面临新的生存环境，为了提高企业对外界的适应能力，管理会计的视角将从过去主要关注企业内部信息转变为对企业内部和外部信息的共同关注，使管理会计站在战略的高度，面向全球，以取得竞争优势为主要目标来分析和探讨有关问题。这种变化体现在以下几个方面：

（一）从传统的成本会计向战略成本管理转变

战略成本管理是成本管理与战略管理有机结合的产物，是传统成本管理对竞争环境变化所作出的一种适应性变革。所谓战略成本管理就是以战略的眼光从成本的源头识别成本驱动因素，对价值链进行成本管理，即运用成本数据和信息，为战略管理的每一个关键步骤提供战略性成本信息，以利于企业竞争优势的形成和核心竞争力的创造。

与传统成本管理比较，战略成本管理存在如下几方面的特点：

1、长期性。战略成本管理的宗旨是为了取得持久的竞争优势，以便企业长期生存和发展，立足于长远的战略目标。

2、全局性。战略成本管理以企业的全局为对象，根据企业总体发展战略而制定的。它把企业内部结构和外部环境综合起来，把企业看作为整个价值创造作业全部链节中的一部分。因此，战略成本管理从企业所处的竞争环境出发，其成本管理不仅包括企业内部的价值链分析，而且包括竞争对手价值链分析和企业所处行业的价值链分析，从而达到知己知彼，洞察全局的目的，并由此形成价值链的各种战略。

3、外延性。战略成本管理的着眼点是外部环境，将成本管理外延向前延伸到采购环节、乃至研究开发与设计环节，向后还必须考虑售后服务环节。既要重视与上游供应商的联系，也应重视与下游客户和经销商的联结。总之，应把企业成本管理纳入整个市场环境予以全面考察。而传统成本管理的对象主要是企业内部的生产过程。

4、抗争性。企业战略成本管理的目标——成本优势，是关于企业在激烈的竞争中如何与竞争对手抗衡的基本竞争战略之一，它与传统的单纯为了改善企业现状、增加经济效益的成本管理方法不同。战略成本管理之所以产生和发展，就是因为企业面临着激烈的竞争、严峻的挑战，企业推行战略成本管理就是为了实现成本领先，取得竞争优势，战胜对手，保证自身的生存和发展。

（二）从着重于过程管理向人本管理转变

坚持以人为本、充分挖掘和使用人力资本将成为企业管理中首先考虑的问题。与此相联系，管理会计在进行预测、决策、规划与控制的过程中，必须将提供的会计信息与对人的管理结合起来。具体做到：（1）采用有效的激励方式和业绩考核方案，激发人的主观能动性和积极性，使人在开始行动之前就有积极的行为意识，在行为过程中能做到有意识的自觉控制。（2）对人力资源价值及成本的确定。为了实施具体的人力管理，有必要将人力资源价值与成本量化，因为量化后的人力资源数据有助于各项管理措施的落实。（3）进行人力资源的投资分析。人力资源同物力资源一样，能够在未来为企业获得一定的收益，（尤其是在知识经济时代），但是，若不进行科学的可行性分析，也会出现投资失误，给企业造成损失。此外，对人力资源投资的分析与评价，有助于企业在总资本预算中考虑到人的因素，使企业资金的分配更为有效，克服以往管理者追求短期利益而不重视人力投资的急功近利行为。

（三）从着重于财务评价指标向能够全面反映企业绩效的综合指标的转变

在经济全球化的市场中，随着竞争的日益加剧，我国许多行业已经进入买方市场时期。为了打开市场，创造有利的竞争环境，一些企业已经从产品为中心的发展战略向以客户为中心的发展战略转变。因此传统的以财务指标为主体的绩效测评体系不能够客观地反映出企业发展战略的实现程度。必须增加产品质量、顾客满意度、市场份额、创新能力等能够反映企业竞争能力和发展前景的指标组合。

新的测评指标有平衡计分法、基准指标法等。平衡计分法从顾客角度（顾客如何看待企业及产品）、内部业务流程角度（企业必须具有的核心能力）、发展角度（能否继续提高并创造价值）和财务角度测评企业绩效，克服了传统管理体系的重大缺陷，把企业长期战略目标和短期财务指标联系起来。基准指标法采用相对比较方法，这种方法需要识别堪称最强的竞争对手或其他行业的佼佼者作为范例与自身进行比较。这种与外界比较的方法比内部比较更能使企业产生强烈的改进意识。

面对新世纪新的企业管理环境，企业已经越来越意识到：比利润更重要的是市场份额，比市场份额更具有根本意义的是竞争优势，比竞争优势更具有深远影响的是企业发展的核心能力（Core Competence）。企业只有具备核心能力才能持续获得价值增值。因此，21世纪管理会计的主题应该从企业价值增值转移到核心能力的培植，而核心能力对企业组织及其人力资源具有高度的依赖性，因此新世纪的管理会计将“以人为本”，围绕企业核心能力的培植构建其基本的框架，这是未来管理会计研究的基本方向。

参考文献:

- [1] 余绪缨:《简论当代管理会计的新发展》，北京，会计研究，1995年第7期。
- [2] H. T. 约翰逊、R. S. 卡普兰:《管理会计的兴衰》，上海，立信会计图书用品社，1992年版。
- [3] 余绪缨:《会计理论与现代管理会计研究》，北京，中国财政经济出版社1989年版。
- [4] 李天民:《论管理会计的前景》，《会计研究》1988年第5期。
- [5] 胡玉明:《作业管理与企业管理思维的创新》，《中国经济问题》1998年第5期。
- [6] 潘飞:《九十年代管理会计研究成果及未来展望》，会计研究，1998年第9期。
- [7] 李天民:《管理会计研究》，上海，立信会计出版社1994年版。
- [8] Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson: Advanced Management Accounting (3rd Edition), 北京，清华大学出版社，Prentice Hall, 1998.

Transition For Management Environment of Enterprises Make a Difference To Management Accounting

ZHOU Yali

Abstract of thesis: Management accounting is a younger subject. In half a century of the establish and

development, It has done very well for cater to the needs of business management .But it has passed through the period to being taken things lightly by practical workers for divorced from real management environment. This thesis seems to be angled towards that content and method of management accounting must be in harmony with real management environment.and management accounting must enter a new development period as the coming of knowledge economy .

Keyword: Environment, Management environment, Knowledge economy , Balanced score card,

作者简介: 周亚力, 浙江工商大学财务会计学院副教授

通讯地址: 杭州教工路 149 号浙江工商大学财务会计学院 (邮编: 310035)

联系电话: 13857170845

E-mail: ZYL66@hzcnc.com